

# 日本の医療機関における経営企画部のあり方の研究

櫻 井 通 晴

## 問題提起

この約5～10年間の間に、先進的な日本の医療機関の経営システムは大幅に変化した。最も大きな変化は、管理会計の世界で現在最も注目を集めているバランス・スコアカード（BSC）が数多くの医療機関に導入されてきたことである。その他にも、ビジョンと戦略、中長期経営計画、ABC、目標管理、内部統制システム、医療機器購入の契約制度の検討など、日本の多くの医療機関では管理会計および経営システムの導入に向けて多大な努力がなされている。

医療機関の管理会計システムの導入に関連して、日本の多くの医療機関においては、まだ経営企画部など経営の司令塔の役割を果たすべき部門が見られないことは残念なことである。診療報酬の改定によって日本の典型的な医療機関は財政的な困難に直面していることを勘案すれば、一面ではやむを得ないことではある。しかし、司令塔をもたずに経営の近代化を図ろうとすることは、今後の医療機関の経営システムの近代化にとって1つの大きな課題になるかと筆者には思われるのである。

このような折に、偶々、監事を仰せつかっている東京医科大学において、独立行政法人になった東大病院の企画経営部長（一般の呼称では経営企画部長）の講演を聞く機会を得た。講演でとくに印象に残ったのは、次の3点である。

第1に、東大病院<sup>1</sup>では、企画経営部が司令塔となって、数多くの経営改革に成功してきたこと、第2に、その結果、財務業績が大幅に改善され、今後も財務業績の改善が見込まれること、第3に、企画経営部では、一般には贅沢と

も思える 28 名のスタッフを抱えて各種の改革を行なってきたことである。

この講演が 1 つのキッカケになって、筆者は日本の医療機関の管理会計のあり方についていくつかの問題意識を抱くことになった。第 1 には、人間の生命を預かり、最高の臨床研究機関として存在してきた東大病院が、社会的ミッション（高い医療の質と臨床医療研究の確保）と財務業績とのバランスを今後いかにして図っていくことができるのであろうか。仮に非常勤職員が含まれているにしても、今後とも経営の効率化が図られていくとき、東大病院が果たしてきた（または果たすべき）社会的ミッションが毀損されることがないであろうか。第 2 は、他の私立・国公立の大学病院や医療機関において、経営企画部に 28 名という職員を貼り付けていくことが財務的に可能であるのか。仮にそれが過大すぎるとすれば、何人なら適正人員といえるのか。第 3 に、経営企画部の人数は、経営企画部が何を行なうかによって決まってくる。とすれば、経営企画部が果たすべき役割は何か。

このような問題意識から、先進的な経営企画部をもつ数少ない医療機関である聖路加国際病院、慈恵医科大学、溪仁会（札幌）、竹田綜合病院（会津若松）を訪問した。訪問に当たっては、当初、バランスト・スコアカードを中心とした経営企画部のあり方に焦点を当て、後述する 6 つの仮説に医療機関がどのように対応しているかを研究することにした。しかし、研究が進むにつれて、医療機関における経営企画部の果たすべき役割が当初構想した以外にも数多く存在することが明らかになってきた。そこで、研究対象を目標管理、医療機器の購入方法、内部統制、CSR などにも拡張していったのである。

本稿の目的は、バランスト・スコアカードに焦点をあてた仮説の妥当性について、訪問調査の結果を分析・報告し、現在の日本の医療機関が抱えるその他の問題点を明らかにし、医療機関における経営企画部が行なうべき当面の役割、人数、有効性、および将来の課題を検討することにある。

## 1 研究方法

訪問調査は、2007 年 4 月 24 日から 6 月 29 日までの間に行った。選択した

医療機関はすべて日本を代表する医療機関である。個別の医療機関の経営企画部の実態を明らかにするのが本論文の目的ではないし、ご協力いただいた医療機関に迷惑がかからないとはいえないので、4つの医療機関の名称は、アットランダムにA、B、C（D、Eを含む）、Fの符号に代えた。以下では、医療機関名を符号で呼ぶことにする。各医療機関の規模を何で表すかであるが、読者に病院名が特定できにくいように、職員数（概算値）とベッド数のみで表した。

図表1 調査対象の（大学）病院の規模

病院	A 病院	B 大学病院	CDE 病院	F 病院
職員数(名)	約 1,400	約 5,090	約 2,750	約 1,668
ベッド数(床)	約 520	約 2,600	約 1,792	約 1,311

注) 職員数は、①医師、②看護師、③コ・メディカル、④事務職員の合計人数。

各大学の経営企画部の人数とその役割を示したのが図表2である。ただし、業務内容については、必ずしも包括的ではない。

図表2 経営企画部の人数と業務内容

経営企画部	A 病院	B 大学病院	CDE 病院	F 病院
人数(名)	4	4	4	6
業務内容				
1 戦略/中期経営計画	○	○	○	○
2 BSC	○	○	○	○
3 医療機器の一括購入	○	○	○	○
4 ABC	○	○	×	×
5 財務分析	○	○	○	○

注) 人数は常勤のみ。呼称は医療機関によって異なるが、経営企画部に統一して表現した。業務内容は主要なもののみ。

当初、この研究計画について立てた仮説では、経営企画部とバランスト・スコアカードに焦点を絞った。その仮説は、次の6つである。

仮説1 バランスト・スコアカードを導入するには、ビジョン・戦略、中期計画、予算制度が効果的に実施されていることが望ましい。

仮説 2 病院（大学病院を含む）でビジョン・戦略，中期経営計画，予算制度，バランスト・スコアカードを効果的に実施するには，トップの司令塔またはこれの推進組織として，経営企画部が設置されていることが望ましい。

仮説 3 経営企画部の代わりに，広い意味での経理業務と資金業務を包含した財務部（担当責任者は，アメリカでいう CFO の役割をイメージ）を設置することも代替可能である。

仮説 4 病院の本部（大学病院の場合には，大学本部理事会）では，最も重視されるべき視点は財務の視点である。一方，病院において最も重視されるべき視点は，顧客（患者）の視点である。

仮説 5 病院本部でも病院でも，経営品質の向上は，医療機関において最も重視されなければならないミッションである。ただし，ここで経営品質とは，マネジメントの品質と医療の品質の両者を意味するものとする。

仮説 6 病院経営において，経営企画部や財務部を設けるのは，組織体にとって，費用効果の上から十分に利益（効果）のある措置である。

この種の調査では，回答はどうしても主観的にならざるをえない。したがって，客観的な結論を導くことは期待できない。とはいえ，少しでも客観性を付与するため，回答者からは可能な限り 5 点評価（評点が高い方が仮説への同意の意向が強い）で回答いただいた。もちろん，この評価もまた回答者の主観にもとづくものである。その意味では，この研究は予備調査の域をでない。

当初はこの 6 つの仮説を論証することで，本研究の目的を達成しようとしたのであるが，調査を進めるに従って，現時点で医療機関の経営が抱えている問題と経営企画部が果たすべき役割が当初の想定以上に数多く存在することが明らかになってきた。そのため，経営企画部の役割に関して当面の役割と将来の課題に関して調査項目を広げていったのである。次節では，まず初めにこれら 6 つの仮説の論証を行い，次に，拡張していった調査項目について考察することにする。

## 2 当初に立てた仮説に対する回答の分析

### ーバランスト・スコアカードに対する経営企画部の役割ー

仮説1 バランスト・スコアカードを導入するには、ビジョン・戦略、中期計画、予算制度が効果的に実施されていることが望ましい。

この仮説は、すべての回答者によって支持された。ただ、理想は仮説のとおりであるが現実には難しいという意見が多かった。この仮説に全面的に賛成（5点評価）したのは1名だけで、あとの2人は4点、あとの1人は2点であった。全面的に賛成でない理由は、厚生労働省の医療行政の方針（たとえば、ベッド数を増大させる政策から、減少させる政策）の転換や診療報酬の減少など環境が激変している医療界において、ビジョン・戦略を含めた中期経営計画を作成するのが難しいというのが、大方の意見であった。

すべての回答者によって指摘されたのが、最近の医療機関における中期経営計画策定の難しさである。現実には、2年に一度の診療報酬改定（前回の改定では3.16%の報酬引き下げ）のため、中期経営計画を設定するにあたって、最も肝心な医療収入を何%で見込むべきかが難しいからであるという。

バランスト・スコアカードと戦略・中期経営計画との統合が難しいという実務的な難点を指摘する回答もあった。その理由は、ビジョンと戦略はトップダウンである。他方、バランスト・スコアカードはボトムアップで実施されているので、両者の統合が難しいのだという。この指摘は他の業界でも共通してみられることである。日本企業では、少なくとも管理会計手法はボトムアップでないと成功しないケースが多いのであるが、アメリカの経営者とは違って、患者とならんで現場の医師と看護師を重視する日本の医療機関の経営幹部らしい回答であったように思われる。

仮説2 病院（大学病院を含む）でビジョン・戦略、中期経営計画、予算制度、バランスト・スコアカードを効果的に実施するには、トップの司令塔またはこれの推進組織として、経営企画部が設置されていることが望ましい。

回答者の全員が、望ましいと回答した。全員が5点満点をつけた。このことは、永年の経験から、トップを代弁する司令塔およびその推進組織として、経営企画部の果たしてきた役割を十分に認識しているからであろう。

経営企画部の必要度は、医療機関の組織と規模によって異なる。まず組織との関係であるが、大学病院とは違って、一般病院であれば望ましいとする回答は減ってくるであろうとする意見も聞かれた。経営企画部を設置するか否かの意思決定に大きな影響を及ぼす要素としては、費用効果の観点から、企業規模の如何もまた1つの決定的な影響を及ぼす。

医療関係者からは聞かれないことであったが、環境の変化（激変）も経営企画部を設置する必要度に関係してくるのではないと思われる。経営トップが何をしなくても将来とも持続的成長が期待できる環境であれば、無理して経営企画部を設置する必要はないかもしれない。しかし、環境の変化が激しくしかも経営に悪影響を及ぼす事態の発生が見込まれるようなときには、経営企画部設置の必要性は高まってくるのではないと思われる。

仮説3 経営企画部の代わりに、広い意味の経理業務と資金業務を包含した財務部（担当責任者は、アメリカでいうCFOの役割をイメージ）を設置することも代替可能である。

経営企画部の役割は何か。時代によって変化してきたが、従来と違って、経営企画部がビジョンと戦略策定に果たす役割が増大してきていることを認識すべきであろう。筆者は、経営企画部の役割は、組織体のビジョン・経営戦略を策定し、その策定したビジョン・戦略に従って計画と統制（プランニング&コントロール）を行なうことであると考えている。

医療実務に当たっている担当者は、経営企画部をどのように考えているのだろうか。まずは、経営企画部と財務部の役割の違いを明確にする必要がある。ある経営企画部長は、PDCA（Plan-Do-Check-Action）のマネジメント・サイクルのうち、P（計画ないし企画）を担当するのが経営企画部であり、D（実施）を担うのが財務、C（監査ないし分析）を担当するのが内部監査であるという。

実務家らしいすぐれた分析であると思われる。別の経営企画室長は、財務部ではオペレーションを担当し、経営企画部の役割はプランニング&マネジメントであるという。これらの見解の根底には、経営企画部はスタッフの仕事であるのに対し、財務はラインに近いものと見ている見解があるように思われる。以上のような理由から、経営企画部が行なうべき仕事を財務部が担当すると、財務数値に引っ張られて、後ろ向きの経営しかできなくなってしまう、という意見が2人の経営企画部長から寄せられた。以上から、経営企画の担当責任者は経営企画部、財務部、内部監査部の関係を、概ね次のように考えていることが明らかになった。

図表3 経営企画部・財務部・内部監査の関係

機能別組織	PDCA	各部門の役割
経営企画部	P	プランニング&コントロール
財務部	D	実施（資金・会計など）
内部監査部	C	チェック&監査
現業部門	A	措置（corrective action）

（注）財務部には経営企画部を包含することもある。

参考：櫻井通晴他『わが国の経理・財務組織』税務経理協会，1997.

図表3で、プランニング&コントロールというときのプランニング（計画）には戦略も含まれると解するべきである。事実、戦略は将来の指針や行動計画であって戦略には計画の側面が含まれている。ただ、計画は戦略の一側面でしかなく、戦略には計画の他、パターン、ポジショニング、パースペクティブ、策略など5つのP [Mintzberg, 1999] が含まれている。

いま1つ加えるならば、財務部が経営企画部の果たすべき仕事を担当するのは好ましいことではないが、経営企画部が設けられていないときにはやむをえないとする見解が聞かれた理由の1つは、回答にあたってくれた医療機関においては、名称は個々に異なるとしても、経営企画部の機能とは別に財務部（あるいは財務課）がもたれているという現実がある。この仮説に対してすべての回答では3-4点しか評価されなかったのは、日本の医療機関では経営企画部と財務部の明確な区別をしているという現実があるからであろう。



仮説4 病院の本部（大学病院の場合には、大学本部理事会）では、最も重視されるべき視点は財務の視点である。一方、病院において最も重視されるべき視点は、顧客（患者）の視点である。

学界で最も議論がある問題の1つは、バランスト・スコアカードの運用に当たって、医療機関では財務の視点と患者（顧客）の視点のうちいずれを重視すべきかである。建前としては、病院で最も重視されるべきは患者の視点である。医師や看護師の協力を得るためにも財務の視点を最初にもってこないほうがよい。しかし、現実としては、本部だけでなく病院においても財務の視点を重視しなければならない。この趣旨の見解はすべての経営企画部長によって述べられたことである。ある経営企画部長は、最も大切なことは財務と顧客（患者）の視点のバランスをとることであるという。このような見解は、明示的ではないにしても、他の3名の経営企画部長からも述べられていた。

なぜ上記のような見解が聞かれるのであるか。医療法人の場合は、一般の企業同様に税金がかかっている。そのため、名目上は非営利組織であるが、民間として経営を成り立たせなければならない。そのため、財務を無視できないということもあった。

最後に、点数での評価であるが、どの経営企画部長も点数表示には応じようとはしなかった。その理由としてある経営企画部長は、財務だけでなく顧客（患者）も大切であり、また医療の質も大切であるからだと述べていた。

仮説5 病院本部でも病院でも、経営品質の向上は、医療機関において最も重視されなければならないミッションである。ただし、ここで経営品質とは、マネジメントの品質と医療の品質の両者を意味するものとする。

病院において“経営品質”と表現する際には、①医療（商品としての医療サービス）の品質、②医療マネジメントの品質のどちらを指すのか、それとも③医療の質とマネジメントの品質の両方を包括的に考えて経営品質と指しているのか、に注意を払う必要がある。A病院では、③の意味で経営品質と考えているという。



B 病院の経営企画部長は、次のように述べていた。医療機関において、経営の質の向上は重要な使命である。しかし、たとえば、手術件数が多ければ医療品質が向上するかというと、そうとは言いきれない。品質を数値で表すこともまた大変難しい。品質の計量化の困難性が回答を難しくしているという。

経営品質を CSR の問題と絡めて述べた C 病院や、財務と経営品質のバランスをとることの必要性を指摘した D 病院の経営企画部長などがいるが、いずれの回答者も、点数で表示すればこの仮説は 5 点満点であると回答していた。

仮説 6 病院経営において、経営企画部や財務部を設けるのは、組織体にとって、費用効果の上から十分に利益（効果）のある措置である。

当然のことだとする見解が支配的であった。2 人の回答者が計量化は難しいが、経営企画部は費用効果の面からも価値が高いとする見解を表明した。4 名の回答者のうち 3 名が満点の評価を与えた。

ある経営企画部長は、病院の組織と規模によっても異なるが、何よりも重要なことは、トップがそれらの機能を十分に使いこなせていることが大切であるという。近年、病院でも経営企画部などを設置するところが多くなってきている。しかし、①経営企画部はあるが機能していない、②人材不足である、という課題がある。この 2 つの問題がクリアできれば、医療機関にとって経営企画部は十分に利益があるという。

別の経営企画部長は、グループ全体のコントロールとしての役割としては効果のある措置であると思うが、管理コストなどを考慮すると、費用効果（cost-benefit）の観点から効果があると断定することは難しいと述べていた。この経営企画部長だけは、3 点評価であった。

### 3 医療機関における経営企画部の当面の役割

医療機関における経営企画部の当面の役割は何か。本節では、経営企画部の部長、室長および担当者の回答から、筆者は、①ビジョン・戦略と中期経営計画の策定、②バランスト・スコアカード、③医療機器・消耗品の購入方法の調

査・検討，④原価管理・原価分析（例；ABC），⑤財務分析と予算管理への助言の問題に絞って検討してみたいと思う。どんな役割があるかは，医療機関のおかれている状況（例；経営組織，企業規模，立ち上げか継続か，担当責任者の権限と力量など）によって異なってくる。同じ組織内に原価管理部門があれば，原価管理への助言は不要である。予算課があれば，予算につての支援や助言は不要である。しかし，日本の大規模な医療機関においては，独立の部門や課として原価管理部門や予算課が設けられているところはみられなかった。

## 1 ビジョン・戦略の策定と中期経営計画

バランスト・スコアカードを運用する前提として，ビジョンや戦略が策定されていなければならない。キャプランとノートン [Kaplan = Norton, 2001] によれば，アメリカではビジョンと戦略は策定されているものの，問題は，策定されたビジョンや戦略をいかに実行するかだという。では，日本企業でも同じことが妥当するのか。筆者の調査 [櫻井, 2003] によって，日本企業では戦略の実行に問題があるだけでなく，戦略が可視化されていないことに問題があることを発見した。日本の医療機関においても同様であることは想像に難くない。事実，訪問したすべての医療機関において，戦略策定の困難性が指摘された。要するに，日本人は，概していえば戦略の策定（可視化）<sup>2</sup> が苦手である。バランスト・スコアカードとともに戦略マップを活用すれば，戦略マップは無形の戦略の可視化と追跡 [Kaplan = Norton, 2004] が可能になる。

訪問したすべての医療機関では，何らかの形でバランスト・スコアカードを導入していることもあって，戦略の重要性を十分に認識していた。そのため，ある法人本部の経営企画室は，2004・2005年に「経営戦略室」と一時は名称を変更していた。その理由は，当時，経営企画室であったS室長が，病院に“戦略”という概念を植えつけたかったためである。名称を変更した後，1年ぐらいうると病院長たちが戦略という言葉を使い始めた。そこで，病院経営に戦略という概念が根づいたと判断し，2006年に経営企画室へと名称を戻したのだという。

加えて、日本の医療機関においては、一般の企業にはみられない戦略策定の設定の困難性がある。それは2年に1度の医療費改定があるためである。そのため、形の上では中期経営計画を実施してきているものの、果たして一般の企業と同じレベルで行なわれているかという疑問があるという意見が、多くの医療機関関係者から聞かれたのである。

## 2 バランスト・スコアカード

4つの医療機関のすべてがバランスト・スコアカードを導入していた。最も実績のある医療機関は1999年から導入していた。逆に、導入したばかりという医療機関もあった。そこでは、導入に当たって聖路加国際病院の渡辺明良氏と日本医療バランスト・スコアカード研究学会会長の高橋淑郎教授が大きな支援を行なっていることに胸を打たれた。医療機関のなかには、病院の一部への導入に留まっているというところもあった。1999年度から導入されている目標管理が行なわれているので、バランスト・スコアカードの必要性を強く感じていないということであった。この点に関しては項を改めて述べる。

ある病院のバランスト・スコアカードは、2005年9月22日に、「“見える化”タスク・フォース」<sup>3</sup>のツールとして導入した。当初は、本院（病院全体）のバランスト・スコアカードの作成から始めた<sup>4</sup>。取り組みを始めたのは、三菱総研から出向している職員からの提案があったからである。三菱総研からのスタッフが常駐していて高い報酬を支払っているが、導入に当たっては独自の方法で取り組んだ。脚注で示したとおり、医師、看護師、事務、出向職員（三菱総研）の16名で検討を始めた。この研究会が効果的であったようである。2006年には、本院（病院全体）以外に、本院の循環器内科医、整形外科、脳神経外科、画像診断部、看護部で取り組みがなされている。さらに2007年度には20名で取り組んでいる。このように関係部署の意見を取り入れて導入を進めていくというのは、筆者には望ましい導入のスタイルであると思われる。

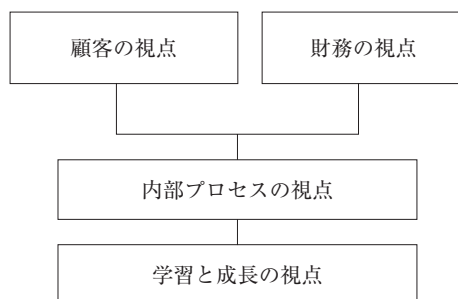
導入している医療機関については、そのレベルを質問した。質問は、①単に実施しているだけ、②業績評価指標として活用している、③戦略マップをも活

用して戦略の策定と実行および経営品質向上にも役立っている、に区分して質問した。最高位の③に達しているのは1医療機関だけであった。多くは②に留まっていた。形の上では最高の③に達していても、まだ歴史が浅く、現在のところ「KPI スコアカード」と同じ低レベルであると思われるところも見受けられた。

導入施設に関しては、医療機関の必要性にあわせて、本部の他、病院別、機能別の3種類の施設に導入が図られていた。ある医療機関では、法人本部とグループの3病院における病院全体のバランスト・スコアカードの作成から導入を取り組み始めている。そして2007年度からは、各病院においては部門（例；看護部など）にも広げている。別の医療機関では、本院において大きく分けて6つ（病院全体、循環器内科医、整形外科、脳神経外科、画像診断部、看護部）にバランスト・スコアカードが導入されている。さらに別の医療機関では、病院全体では導入は行なわれていないものの、栄養科のみで独自に作成し、導入しているという。

医療機関のバランスト・スコアカードの論点の1つは、いかなる視点を持つかとその重要性の順序をどうするかである。図表4を参照されたい。

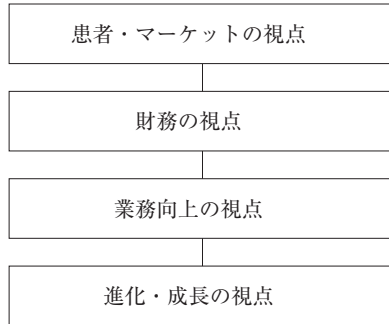
図表4 A病院における4つの視点の位置づけ



A病院では顧客の視点と財務の視点が同列で最高位に位づけられている。視点は、顧客の視点、財務の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点というように、キャプラン・ノートンの提案どおり活用されている。図表4を参照されたい。戦略テーマ（戦略の重点項目）は年度ごとによって異なる。一般に

は、顧客重視を土台として戦略テーマを決めている。しかし、2007度は、特に業務エクセレンス（業務の卓越性）を重視しているのだという。

図表5 B病院における4つの視点の位置づけ



B病院では、視点は①患者・マーケット、②財務、③業務向上、④進化・成長の視点の4つからなる。病院全体（本院）の視点と、それぞれの診療科（循環器内科医、整形外科、脳神経外科、画像診断部、看護部）の視点はすべて同じである。図表5を参照されたい。本院では、4つの視点に対し、約60項目のアクションプランと、約120項目の指標が設定されている。これらの項目を基にして、看護部などの機能別BSCの作成へと落とし込まれている。

バランスト・スコアカード導入の目的であるが、業績評価と結合させている医療機関は見られなかった。このことは、後述するように、これら2医療機関では、目標管理によって報酬連動型の業績評価が行なわれているからであると思われる。逆に、戦略への役立ちや経営品質の向上を志向する姿勢が強い。

バランスト・スコアカードを導入したことにより、どんな効果があったかであるが、ある医療機関では次のような効果があったと述べていた。

- ① BSCという共通言語により、シームレスな組織となりつつある。
- ② 目標達成のために、メンバーの意識改革が芽生えた。

バランスト・スコアカードの特徴の1つは、活用方法によって、その効果が異なってくることにある。他の病院では、次のような効果があったという。

- ① メンバーの意識改革が芽生えた。

② 横のつながりができた。

③ みんなで考えることにより、病院における優先事項の確認につながった。

一方、BSC への取り組みが、経営（数値）にどのように反映されているのが不明確であるなどの疑問点もだされた。たしかに経営の手法の多くは、その効果を計量化することは困難である。

### 3 医療機器・消耗品の購入方法の調査・対策

医療機関では昔から、医療機器の購入を巡る不正が取りざたされてきた。本来医療機器や消耗品購入の問題は経営企画部ではなく購入部門の問題である。しかしそれは、経常的な仕事を購入部門が行なうべきことで、制度の提案やシステムの導入といった問題は、経営企画部が実施すべき課題も多いのではないかと考えられる。

過去においては、医療機関に購入を巡る不正が取りざたされても、それを座視することも暗黙の了解として許されてきた。しかし、最近では政府・行政機関をみても、世間がこれを許さない国民世論が形成されつつある。その結果、建物建設・土木工事を巡る契約の透明化を図る動きがなされてきた。

医療機器の透明性を高めるには、3つの対応策があると思われる。第1は一括購入である。第2は購入契約の検討である。第3は公益通報制度の導入である。まず、一括購入から取り上げていきたいと思う。

医療機器の購入を巡っては、医療機器の購入に当たる医師の判断が非常に大きな役割を果たしてきたため、仮に特命随意契約であってもそれを是認する状況が醸成されてきたとされる。このような状況を踏まえた上で、訪問した医療機関に対して質問をした。回答は以下のとおりである。

図表6でみるように、訪問した病院のすべてについて医療機器、診療材料、薬剤の一括購入を行っていた。この事実は、筆者にとってはある意味では驚きであったが、同時に日本の医療機関の先進性を示すものであるといえる。

契約に関する各病院の取り組みはマチマチである。対話のなかで、各病院が

図表 6 一括購入制度に関する各病院の取り組み

病院	病院の取り組み
A 病院	物品管理センターで一括購入
B 病院	一括購入で年間で億単位の効果
C 病院	一括購入を実施
F 病院	一部で一括購入を実施 ① 薬剤, 診療材料, 医療機器など ② 一括購入で, 年間で約 3 億円の効果

(注) 以上の医療機関では, 経営企画部の専権事項となっている。

図表 7 各病院の契約形態

病院	契約形態
A 病院	特命随意契約
B 病院	対策として, ①特命随意契約からの脱却, ②内部監査室の設置, ③公益通報制度
C 病院	建物は, 一般競争入札。 指名競争入札が 4 割, 随意契約が 6 割
F 病院	指名競争入札が原則。合いみつ 特命随意契約はナシ

(注) 経営企画部長が常務理事であるとき, 契約方式の見直しも経営企画部の専権事項。

可能な限り特命随意契約を排除し, 競争契約を志向していることが明らかになった。同時に, 医療機関においては, 競争入札への志向がいかに難しいかも明らかになった。

具体的な契約の仕方をみていこう。たとえば B 病院では, 機器購入に関しては, 年々, 入札・コンペが多くなった。価格の妥当性を確認するため, 別の会社(納入業者)にもっと安くならないか確認をとることもやり始めている。もちろん医療機器といっても細かい金額は無理で, 1,000 万円でラインを引いている。競争入札を志向することは当然問題もありうる。そこで, 入札やコンペが多くなるに従い, “安かろう悪かろう” にならないために, そのことへの配慮は行なっているとのことである。



すべての経営企画部長に共通していることは、医療機器も消耗品も、「半値8掛け、5割引」が実態であるので、しっかりと管理することが重要だということの認識であった。

いま1つの購入の透明化を求める対策である公益通報制度に関しては、一般の企業では、既に導入はほとんど終了している。それは、平成18年4月1日から「公益通報制度」が施行されたこと、およびJ-SOX法が「平成20年4月1日以降に開始する年度」から開始されることになったからである。とはいえ、医療機関ではこれからの課題であるので、節を改めて述べる。

#### 4 原価管理・原価分析（例；ABCなど）

経営効率化や価格決定にABC（Activity-Based Costing；活動基準原価計算）や伝統的な原価計算など原価管理や原価分析はどの程度導入が進んでいるか。

A病院では、ABCを実施している。ただ、純粋な意味でのABCといえるかどうかは不明であるとのことである<sup>5</sup>。ABCを導入した当初は医師の抵抗もあったが、近年の医療制度改革など環境変化が激しくなっているという現状もあり、最近では患者1人あたり（サービス単位）でいくらお金がかかっているのかを医師自身が知りたいと思うようになってきた。その結果、ABCの重要性は徐々に認識されてきており、病院ではサービス単位が明確であるから、その単位ごとにコストを計算している。ABCを導入するならば、病院全体へ導入すべきであるというのが経営企画室長の感想であった。

B病院では、経営効率化のためにABCを実施している。ABCの導入に際しても、BSCの導入の際と同様に、三菱総研から出向されている職員がファシリテータとなり取り組んだ。具体的には、本院では原価計算を「診療科別」と「疾病別」（患者別にも適用可能）の2つに大きく分けて取り組んでいる。診療科別では、標準原価計算を適用し、疾病別の方だけに、ABCを導入している。特定機能病院である本院は、DPC<sup>6</sup>（Diagnosis Procedure Combination；診断群分類）に基づく包括評価による定額支払い方式が適用されているため、より細かいコスト計算が必要となった。そのため、ABCの導入へと着手した。

B 病院の原価計算について多少詳しく述べよう。既に述べたとおり、B 病院では、疾病別原価計算と診療科別原価計算がもたれている。原価計算担当者も 2 つに別れているのであるが、その理由は、目的が異なるからである。

#### 1) 疾病別原価計算

入院だけ、課毎、病名ごとに、ABC を用いて原価計算をしている。標準原価計算に近いものとしているのは、ABC を厳密に適用しようとする、時間とコストがかかりすぎるからである。スナップショットという、必要に応じて原価計算を行なう局面に ABC を活用している。これは三菱総研に教わったという。昔（8～9 年ほど前）、筆者が三菱総研には 2 度ほど ABC の指導に行ったことがあるので、それらをベースにしているのかもしれない。2003 年 3 月までは出来高報酬であったので、原価計算の必要性は感じていなかったが、4 月から日本版 DPC が導入されるに及んで、原価計算の必要性を感知して導入に踏み切ったのだという。

#### 2) 診療別原価計算

1993 年から部署別の原価計算（伝統的な原価計算）を導入し、大まかではあるが、原価の算定を行なっている。Excel を使って、独自に原価計算を始めたという。四半期ごとに各部署から診療別に報告をいただいて、それをもとに原価を計算して、原価計算担当者がコメントを作成してきた。資料は現場から提供してもらっている。

事務（経営システムという言葉で表現していた）の方では、コストが課別には分らない。そこで、人事課からメールでコストに関する必要資料を送付してもらって、原価の計算をしている。問題はカルテと打ち込みとが違って、カルテがしっかりできていないのが問題である。資料として、会計上で必要になるレセプトは用いていない。原則として、会計のもとになるデータは自分（財務課主事の T 氏）が作成したソフトで集めている。

原価計算を行なうことで、小児科とメンタルヘルス科は随分と人件費がかかることが分かったが、仮に赤字でも、病院の使命として、両方の科をなくすことはできないと考えている。また、中央検査部のような補助部門は、常に赤字

である。関係部署からはなぜ赤字かを質問されるので、いまでは社内振替価格制度<sup>7</sup>を導入して、これらの補助部門にも収益を振り替えている。それ以来、現場からの文句はなくなっている。

F病院では、患者別・医師別・行為別の原価計算を行うことができるようになってきている。とりわけ病院において、コストがかかる項目として①手術、②処置、③検査の3つがあげられるが、原価計算の役割は、これらを正確かつ詳細に把握するために行われる。とはいえ、詳細といっても7～8割程度を原価計算で把握できればよいとしている。原価計算の結果については、誰にでも分かるように、月毎に表で公表すると同時にグラフで報告している。

## 5 財務分析と予算管理への支援と助言

日本の医療機関では、財務分析と予算制度について経営企画部門はどのような役割を果たしているのか。訪問調査によって、多くの病院経営では、経常的な予算編成と財務分析については、経営企画室とは別の部署—たとえば財務部や会計課—で行なわれていることを発見した。しかし、これらの資料は制度的な財務分析と予算データでしかない。

予算管理はマネジメント・コントロールの手段である。したがって、過去の財務データを扱っている会計課や財務課が予算のデータ扱うと、過去の財務データの延長線上でしか考えが至らなくなる可能性がある。このようなことを考えれば、予算編成に対する支援と助言は経営企画室の役割の1つとして入れておくべきであろう。ただ、スタッフの数にもよって果たす役割は異なり、人的資源なしには経常的な予算データの作成にまで手をだすのは無理である。

一般企業であれば、責任会計 (responsibility accounting) 制度が導入されているから、病院をプロフィット・センター (利益中心点)<sup>8</sup>として位置づけるべきであるということになる。しかし、終局的には利益の獲得を目的とする企業とは違って、病院は利益を目的としていない。その点が一般企業と違って、病院予算管理の最も難しいところである。

一般企業のように利益計画をもとに予算の編成を行なうという、病院関係

者は患者をないがしろにするのではないかと誤解される恐れがある。また、責任会計は各病院に組織と会計制度を一致させて経営責任を明らかにさせることになるが、医師の反発の強い病院などでは、業績評価の結果を報酬に結びつけるものでは決してないことを関係者（とくに医師）に理解していただく必要がある。なぜなら、一部の病院では、医師が業績評価されることを嫌い、強行しようとする実質的な抵抗勢力になるリスクがあるからである。

#### 4 将来の課題 ―経営企画部と財務部等との接点にある課題―

医療機関における問題で、経営企画部と他の部門との境界線にある課題が存在する。それらの課題のうち、本節では、経営企画部長から話しが出た、①目標管理（management by objective; MBO）、②内部統制システム構築への支援と助言、③公益通報制度の検討、④ CSR（Corporate Social Responsibility；企業の社会的責任）について考察する。

##### 1 目標管理（MBO）

医療関係者にとって目標管理は比較的馴染みが薄いテーマだと思われる。そこでまず、目標管理とは何かを明らかにしておく必要があるかもしれない。

目標管理ないし目標による管理はドラッカーによる著書『現代の経営』（ダイヤモンド社、*The Practice of Management*, by P. F. Drucker, 1954）によって触発され、わが国では1960年代以降、多くの企業によって実践されてきている経営管理の手法である。目標管理のことはMBOと称する企業人も多い。しかし、最近ではMBOというM&AにおけるManagement Buy Out（MBO）と紛らわしいので、両者を区別するため、筆者は目標管理と称している。

目標管理は、目標設定への個々人の参画および自己コントロールを目的として、組織目標と整合性のある個人目標を掲げて、企業にとっても望ましい目標を設定し、それに従って自己をコントロールしていく管理の方式である。漠然とした社訓を全社目標としたり経営目標をトップダウンで下へ割りつけるようなやり方も表面的には目標管理のようにみえるが、それは決して経営手法とし

での目標管理とはいえない。グループや個々人の能力に完全な自由を与え、組織の目標と整合性のあるグループや個人の目標をもって自己コントロールを行ってはじめて目標管理がもたれているといえる。

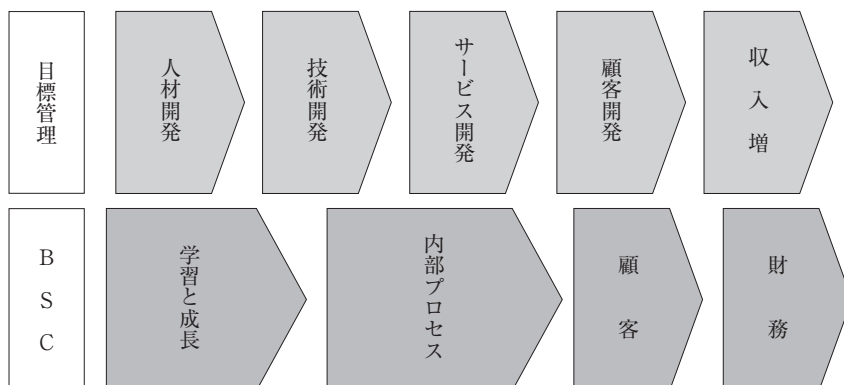
筆者の調査〔櫻井，2003〕によれば，目標管理は回答企業の8割以上で導入されていた。この調査結果は8割の企業が導入していたとする厚生労働省の調査〔厚生労働省，2002〕とも整合性がある。これらの調査結果から，目標管理はわが国ではいまや完全に定着しているとみてよい。一方，医療関係では目標管理はあまり活用されていないと筆者は考えていた。しかし，実際に病院を訪問して，目標管理への導入が意外に進んでいることを発見した。

A病院では，1986年度から目標管理制度を始めて，20年以上実施してきている。この間に数回の見直しを行い，人事考課の結果は賞与・昇給・昇格に連動させている。いまでは病院全体の制度として認知されており，経営管理上の大きな効果を上げるまでになっている。

F病院では，目標管理制度の導入は1999年からで，当初は管理職に先行導入したのち，次第に全職員へ対象を広げていった。いまでは，すべての目標管理の結果を，業績評価と結びつけているという。

目標管理はこれら2病院においては，一般の企業と異なる形で導入が進んでいた。ただ，大学病院の場合は評価を嫌う教授がいるので，慎重に検討す

図表8 目標管理とバランスト・スコアカード（BSC）との関係



ることが必要である。既に目標管理制度の導入が成功しているF病院では、バランス・スコアカードを病院全体に導入しない理由として、両手法の類似性を図表8ように述べていた。

F病院の部長がバランス・スコアカードの視点と目標管理の手順を対比して示したのは、1つの卓見であると評しえよう。もちろん、目標管理には、①上司と部下との“にぎり”によっている、そのため、②組織体全体と戦略との整合性を欠く、③指標には成果基準が多く、プロセスを軽視する傾向がある、④目標管理の担当組織が人事部にあるときには経営企画部が担当するバランス・スコアカードとの整合性を欠く、といった問題がある。とりわけ、業績評価されることを嫌う医師が病院内において力をもっているときには、目標管理導入による対策の成果を享受することは難しいかもしれない。

なお、目標管理が成功したか失敗したかの判断は、評価する人によって異なる。業績が向上したことを見た経営トップは目標管理が成功したと断定しても、労働強化に繋がったと考える組合員は失敗したというかもしれない。実力をもった職員であれば、働いた仕事が評価されるシステムをもつのは歓迎するが、力量のない人にとってはこれほど厄介な制度はない。医療機関でも、一般病院では企業と類似の形で導入することが可能であっても、大学病院では評価を拒否する雰囲気強いかもしれない。大学の教授は人から評価されるのを嫌う傾向にあるからである。

## 2 内部統制システム構築への支援と助言

内部監査部門が設けられている場合には、内部監査部門が内部統制システムを担当する。しかし、日本の多くの医療機関は内部監査部門をもたない。そのようなときには、経営企画部が中心となって内部統制システムの構築を行なわねばならないことも多い。

日本企業では、内部統制は2008年度からJ-SOX法（日本版企業改革法）が施行される。そこで、企業でいま大きな話題になっている内部統制を要請する法令・規則などについて、多少の解説を加えておく必要がある。

J-SOX はアメリカのサーベインズ・オクスリー法（通称、SOX 法）の第 302 条（経営者の宣誓書）と 404 条（経営者による内部統制に係わる報告と評価）とほぼ同じことを要求している。J-SOX を要請する法令は、2006 年 6 月 7 日に制定された「金融商品取引法」の一部として成立した。現実には内部統制システムを導入する基準としては、2005 年 12 月 8 日に成立した企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準（案）」と 2007 年 2 月 15 日に公表されたその「実施基準」（意見書）による。

訪問した医療機関の 1 つでは、ある医療事故を契機に、「内部監査室」（常任 3 名）が設置された。私立医科大学の 29 大学にアンケートをとったところ、内部監査室を持っている大学は 11 大学で、その医療機関での導入は 5 番目であったという。つまり、日本の医療機関にとってはこれからの問題であるが、早急に対応しなければならない問題なのである。

### 3 公益通報制度

公益通報制度は内部統制と強い関連性をもち、一般の企業では副社長がこれを担当するケースが一般的である。内部監査部門が事務局になることもあるが、内部監査部門が設置されていないようなときには、経営企画部が中心になって公益通報制度を構築することになるだろう。

公益通報者保護法（内部通報制度）は 2006 年 4 月 1 日から施行されている。これは、企業内部の企業不祥事や法律違反を職員が通報された場合、解雇等の不利益を被らないよう、企業のコーポレート・ガバナンス（企業統治）とコンプライアンス（法令順守）を強化するために制定されたものである。アメリカの SEC（証券取引委員会）の規制を受けている日本の優良企業（約 30 社）は内部通報制度を一足先に導入した。筆者は NTT ドコモにおいて導入から実施に至るまで内部通報制度のプロセスを見てきたが、コーポレート・ガバナンスとコンプライアンスを実践するには内部通報制度が今後不可欠なものとなりうることを実感した。日本企業では、2008 年度から J-SOX 法が施行される。そこでは公益通報者保護法の適用が要請される。そのようなことから、日本の上場



企業では、内部通報制度の制度化がほぼ終了している。

では、日本の医療機関ではどうか。「白い巨塔」として種々の問題を抱えてきた大学の医療機関では、適用方法さえ誤らなければ、内部通報制度の適用は日本の医療機関に最も望まれている制度になりうると思われる。事実、訪問した医療機関では、B 病院と C 病院では既に導入がなされていた。

B 病院では、「公益通報制度」を 2005 年 11 月より導入した。B 病院の K 財務部長は 29 大学の医療経理研究会の小委員長をしていることもあり、制度導入に関する情報も入ってくる。この制度は、職場における法令や規程の違反行為ならびに倫理違反行為の早期発見によるコンプライアンスの促進および被害者の保護を目的とし、教職員が安心して通報、相談することができる制度である。通報者および相談者を保護するため、相談窓口を大学と利害関係のない弁護士（弁護士事務所）としている。弁護士先生とは契約書を交わしている。

内部通報制度があるというだけではダメで、そのために B 病院では種々の工夫をしている。その工夫の 1 つが ID カードである。約 5,000 人の職員の全員がこの ID カードを持っている。職員は、ID カードと一緒に相談窓口の電話番号などが記入してあるカードを常時携帯している。

C 病院では、2004 年度より内部通報制度を導入している。C 法人グループとして「コンプライアンスマニュアル」を作成し、行動基準（46 項目）を定めている。「コンプライアンスほっとライン」という相談窓口を、C 法人グループ外の第三者機関である（株）インテグレックスに開設しているという。すでに述べたとおり、2006 年 4 月から「公益通報者保護法<sup>9</sup>」が施行されている。この法律は、法令違反行為を労働者が通報した場合、解雇等の不利益な取扱いから保護し、事業者のコンプライアンス経営を強化するための法律である。コンプライアンス導入時、医師全員から無視された。しかし、いまでは完全に 1 つの制度として確立するまでになっている。組織内のルールの主旨を徹底するため、従業員全員の意識づけを行う活動があるとの認識のもと、法人本部の経営企画室が中心となって導入に取り組んだとのことである。

最後に、この制度は一面ではコンプライアンスを徹底させるための内部統制

にとって不可欠の制度ではある。しかし、他方では秩序の混乱が道徳を荒廃させ、人間性を喪失させるリスクもある。そこで、内部通報制度を導入するにはB病院のような弁護士の活用やC病院のような専門の会社の活用、あるいは提案制度との融合〔日本監査役協会関西本部、2007〕を図るなど、この制度につきまとう暗いイメージを払拭するための工夫が必要になろう。

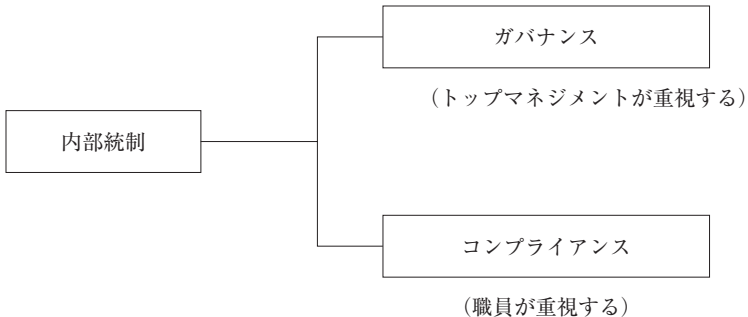
#### 4 CSR

CSR (Corporate Social Responsibility；企業の社会的責任) とは、「ステークホルダーの立場から、経済的価値だけでなく社会・環境業績を高めることで、企業価値を増大させようとする活動」〔櫻井、2005〕である。CSRでは企業の行う経済活動に社会的な公正、コンプライアンス、環境対策を行わせるとともに、社会的貢献度の高い事業・サービスを地域社会に提供し、社会への貢献を果たすことが期待されている。

日本の医療機関には、医師・看護師以外の従業員も大勢いる。医師はヒポクラテスの誓詞、看護師は「ナイチンゲールの誓詞」で倫理教育を受けているものの、その他の人々は明確な倫理教育を受けてはいない。そこに、CSRの必要性がある。さらに、医師と看護師には新しい意味でのコンプライアンスを認識してもらう必要もある。

C病院では、2006年よりCSRレポートを作成している。担当責任者は経営企画部をも統括する常務理事のS氏である。CSRの実現手段として、C病院では、①ガバナンス（CSRを実現するためには、強力なリーダーシップと組織全体に浸透させるための仕組みが必要；トップマネジメントが重視）、②コンプライアンス（組織内のルールの主旨を徹底するために、従業員全員の意識づけを行う活動が必要；職員が重視）、および、それらを統一する手段として、③内部統制（ガバナンスの執行状況をチェックするために、日常の業務活動におけるルールの徹底が必要）の3つを強調している。図表9を参照<sup>10</sup>されたい。

図表9 CSR実現の手段



### 本研究のまとめと残された課題

本稿では、日本を代表する4つの医療機関の訪問を通じて、日本の医療機関における経営企画部設置の必要性和経営企画部の役割を述べてきた。当初はバランスト・スコアカードに果たす経営企画部の役割に焦点を絞って、6つの仮説を設定してそれを論証する方法論を適用した。しかし、研究を進めるに従って、当然のことであるが、バランスト・スコアカード以外にも医療機関の経営企画室が取り組むべき数多くの課題があることを知るに及んで、更に2つの研究課題を含めた。1つは当面の経営企画部が取り組むべき課題であり、いま1つは将来の課題である。

まず、バランスト・スコアカードに係わる経営企画部の役割に関する6つの仮説は、本稿において、形の上では支持された。とはいえ、調査研究の対象がわずか4病院と少なく、しかも主観的な回答にもとづいているということからすると、当然のことながら、この研究は予備調査の範囲を超えるものではない。この研究にあわせてアンケート調査の可能性も考えたのであるが、時間的な制約からそれは今後の研究の課題とした。とはいえ、経営企画部設置の必要性和その課題を発見するという当初の研究課題は達成できたといえよう。

医療機関における経営企画部の当面の役割については、筆者は、ビジョン・戦略と中期経営計画の策定、バランスト・スコアカード、医療機器・消耗品の

購入方法の調査・検討、原価管理・原価分析（例；ABC）、財務分析と予算管理への助言などがあるとした。しかし、どんな役割があるかは、もちろん医療機関おかれている状況（例；経営組織、企業規模、立ち上げか継続か、担当責任者の権限と力量など）によって異なってくる。したがって、本研究の提言がすべての医療機関に一律に適用できると考えられてはならない。

一方、経営企画部と他の部門の境界線にある重要な課題としては、将来、訪問企業で取り組んでいる比較的新たな課題である目標管理、内部統制システムへの助言、公益通報制度の検討、およびCSRについて考察した。筆者はこれらの課題が本来的に経営企画部の取り組むべき課題だとは考えていない。しかし、現時点で見ると、典型的な日本の医療機関が取り組むべき課題ではあっても当該経営システムを構築する適切な部門が発見されていないときには、経営企画部はこれらにもチャレンジすべきではないかと考えるのである。

本研究が日本の医療機関の財務の健全性に役立ち、医療機関の経営の質の向上に繋がり、コーポレート・レピュテーションの向上に役立つのであれば、筆者のこれに過ぎたる喜びはない。

## 注

- 1 正式名称は、東京大学医学部附属病院。2004年4月に国立大学法人東京大学と改組。独立行政法人の1つとなった2004年に企画経営部が設置された。
- 2 戦略マップは、無形の戦略を可視化させてくれるツールである。詳細は、キャプラン＝ノートン [Kaplan＝Norton, 2004] 参照のこと。
- 3 2006年より始まった「学内横断的タスク・フォース」の1つのワーキング・グループ (WG) の名称。このタスクフォースは医師、看護師、コ・メディカル、事務等の職種の壁を取り払い、病院をより良くするために一丸となり検討するプロジェクトチームである。
- 4 立ち上げチームは、あらゆる部署の人を集め約16名で始まった。医師（泌尿器・肝臓内科、循環器内科、心臓外科）、看護師、事務（人事、財務、システム、医事課、広報、経営企画）、出向職員（三菱総研から1名出向という形で来ている）。今年は、約20名で取り組んでいる。
- 5 ABCを厳密に適用しようとすると、手数がかかりすぎる。そのため、ABCの運

用に成功しているアメリカの企業は、ザックリしたABCを導入していることが少なくない。

- 6 平成15(2003)年4月から、全国82の特定機能病院で開始された診断群分類に基づく包括評価による医療費の定額支払い制度に使われる評価方法。参考HP、ウィキペディア  
(<http://ja.wikipedia.org/wiki/%E8%A8%BA%E6%96%AD%E7%BE%A4%E5%88%86%E9%A1%9E%E5%8C%85%E6%8B%AC%E8%A9%95%E4%BE%A1>)。
- 7 ある事業単位が同じ組織内の他の事業単位を取引先として選択し、事業単位間で行なう取引のこと。外部市場を経由しない取引。そのため、市価・原価・協定価格などの価格決定が必要となる。
- 8 利益中心点(profit center; プロフィット・センター)は、原価責任だけでなく、アウトプットである収益の責任をも評価対象に含められ、両者の差額としての利益によって測定・評価され組織である。事業部は、利益中心点になる。その結果、事業部長は自己の事業部の原価をいかに引き上げたかではなく、利益責任が問われる[櫻井, 2004, p. 42]。
- 9 詳細は「公益通報者保護制度ウェブサイト」  
(<http://www5.cao.go.jp/seikatsu/koueki/index.html>)を参照のこと。
- 10 COSOにもつづく内部統制は、①業務監査、②会計監査、③コンプライアンスを前提にしている。C病院では、③をコンプライアンスだけでなく、コーポレート・ガバナンスの問題でもあると主張しているのであるが、筆者も内容としてはガバナンスをも含むと解するべきだと考えている。

## 参考文献

- Drucker, Peter F., *The Practice of Management*, Modern Asia Edition, 1954, pp. 121-136.
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001, p. 25, 55, 76, 233, 268, pp. 275-276, p. 379. (櫻井通晴監訳『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年, 24-25, 84, 108, 293, 339, 347-348, 475頁)。
- Kaplan, Robert N. and David Norton, *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcome*, Harvard Business School Press, 2004, pp. 29-61. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一『戦略マップーバランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社, 2005年, 59-98頁)。
- 厚生労働省統計情報部「目標管理制度の実施状況」『月間 人事労務』日本人事労務研

究所, No. 5, 2002 年, 5, 27-31 頁。(5,000 人以上の企業では約 8 割が導入。全産業では 43.5% である。)

Mintzberg, Henry, Bruce Ahlstrand and Joseph Lampel, *Strategy Safari, A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management*, Free Press, 1998, pp. 9-15, p. 26, 35. (斎藤嘉則監訳『戦略サファリ』東洋経済新報社, 1999, 10-17 頁, 27, 37-38 頁)

日本監査役協会関西支部『会社法における中小会社の実務対応』日本監査役協会, 2007 年 4 月 12 日, 82-83 頁。

櫻井通晴編著『わが国の経理・財務組織』税務経理協会, 1997 年。

櫻井通晴『新版 間接費の管理—ABC/ABM による効果性重視の経営』中央経済社, 1998 年。

櫻井通晴『バランスト・スコアカード—理論とケース・スタディ』同文館, 2003 年, 547-549, 532-534 頁。

櫻井通晴『管理会計 第 3 版』同文館, 2004 年。

櫻井通晴『コーポレート・レピュテーション—「会社の評判」をマネジメントする』中央経済社, 2005 年, 81 頁。

渡辺明良「企画部門の機能と BSC」聖路加国際病院, 発表のレジュメ, 2007 年。